التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار

ولهي بوعلام

مقدمـــة :

في خضم التغيرات التي يشهدها محيط المؤسسة داخليا و خارجيا بات من الضروري علـى المؤسسة التكيف معها للتقليل من حدة المخاطر التي تتزامن مع هذه التغيرات خصوصا ما تعلـق منها بالمخاطر الجبائية وهو ما يشكل عقبة أمام اتخاذ القرار الصائب ولذلك فالمؤسسة مجبرة على التقيد بشروط شكلية و أخرى موضوعية يحددها التشريع الجبائي الجزائري مع مقارنـة بسـيطة بتلك الشروط التي يحددها المشرع الجبائي الفرنسي، سيما تلك الأعباء المتعلقة بالتسيير الجبائي.

لذلك فالتساؤل المحوري الذي تتمحور حوله هذه الدراسة يتمثل في الآتي: إلى أي مدى يمكن أن يساعد التحكم الجيد في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة في صنع القرار و للإجابة على هـذا التساؤل تم تقسيم البحث على المحاور التالية:

أولا: المحيط القانوني و الجبائي للمؤسسة

ثانيـا: أعباء المؤسسة الشروط العامة و الشروط الجبائية.

ثالثـا: نتائج المقارنة من خلال النظامين الجبائي الجزائري و الفرنسي

رابعـا: الاستشارة الجبائية و عملية اتخاذ القرار

خلاصة

أولا : المحيـط القـانوني و الجبائـي للمـؤسسة

متى نتمكن من المساهمة في اتخاذ القرار يجب الإحاطة بمحيط المؤسسة بمكوناتـه الداخليـة الخارجية و من أهم مكونات المحيط الداخلي القانون الأساسي للمؤسسة، توزيع الوظائف ، رسـم الإستراتيجيات. تحديد الأهداف ....إلخ غير أنه من أبرز مكونات المحـيط الخـارجي تختلـف العلاقات مع الشركاء الأساسيين البنوك و الضرائب.

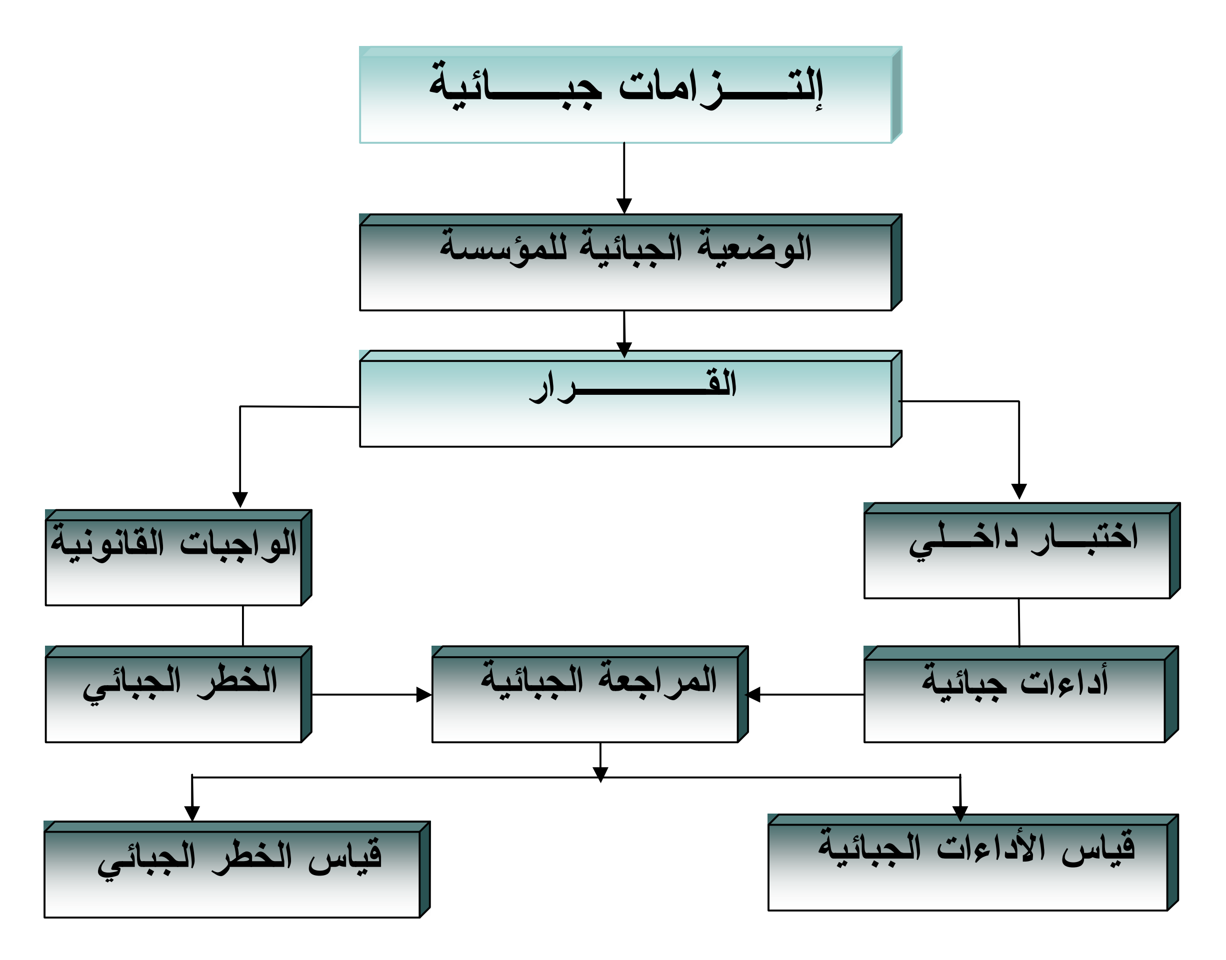
فالمؤسسة تتقيد بالالتزاماتالقانونية ابتداءا لتجبر إلى التقيـد بالالتزامـات الجبائيـة لاحقـا . فبمجرد قيد المؤسسة لدى مصالح السجل التجاري تنشأ العلاقة مع الجباية كمتغير خارجي ولـذلك فالجباية تعني مجموعة القواعد القانونية و الإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولـة مـن جهـة و المؤسسة من جهة أخرى فيما يخص تأسيس مختلف الضرائب و الرسوم و تصفيتها و تحصيلها.

وقد تضطر المؤسسة إلى مواجهة أخطار جبائية نتيجة لتعرضها إلى عملية مراجعة جبائية شاملة التي يمكن تعريفها كما يلي:

« المراجعة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية »[1]

وتستطيع من خلال الشكل التالي معرفة مهمة المراجعة الجبائية في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة كالتالي:

الشكل رقم (01)

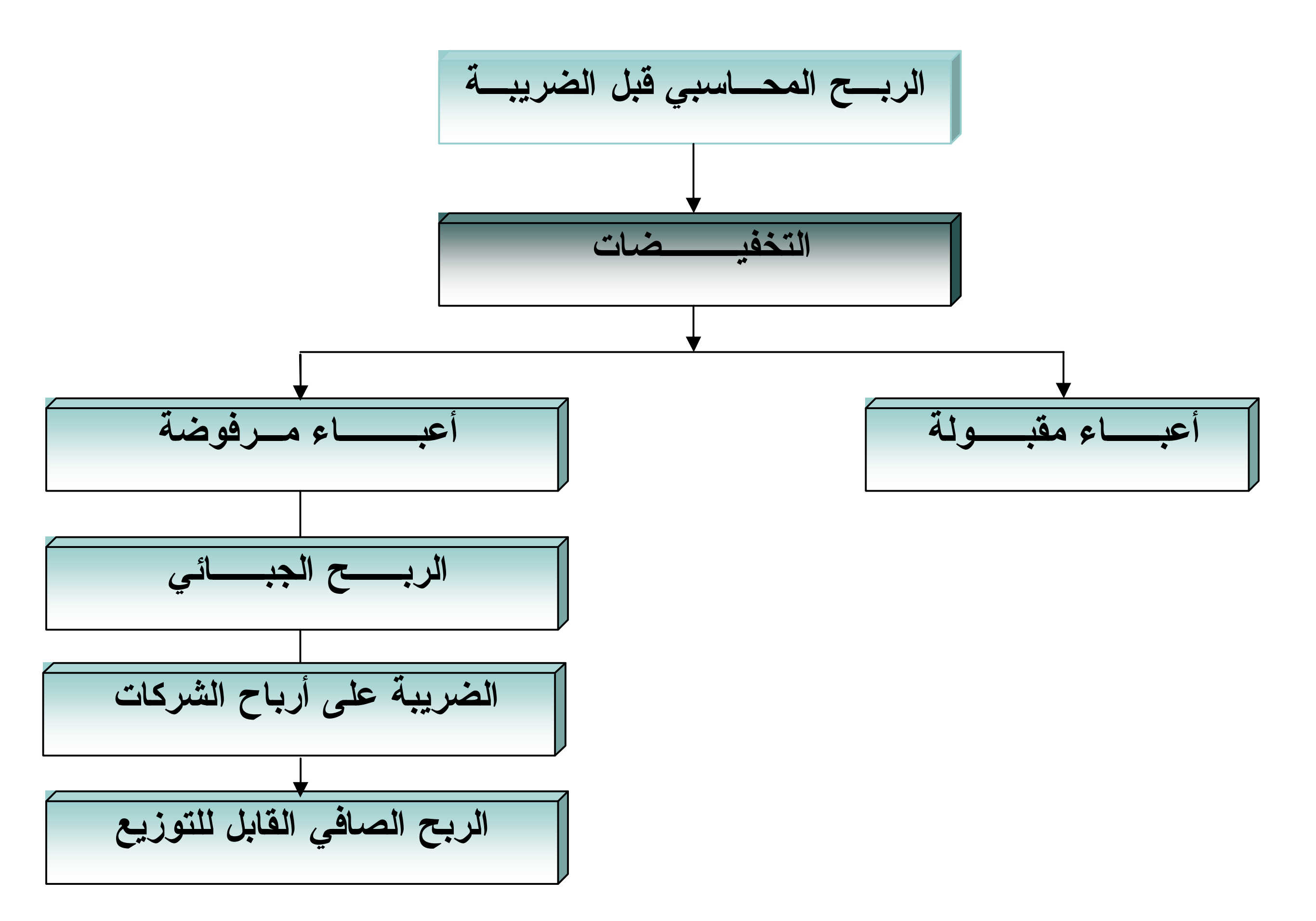


المصدر: أ.خلاصي رضا: المراجعة الجبائية تقديمها و منهجيتها، رسالة ماجيستير غير منشورة- جامعة الجزائر (2000) ص:42

(1) بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي- حالة الجزائر ، رسالة ماجيستير غير منشورة –جامعة الجزائر 204 ص:9

ومن الواضح جدا أن عملية المراجعة الجبائية تنصب في جانب منها على مراجعة الأعباء كلهـا ومـن ثـم تتغير النتيجة الجبائية التي قد تؤدي بالمؤسسة إلى أخطار قد تصعب من عملية اتحاد القرار و لتوضيح الصـورة أكثر يمكن تلخيصه في الشكل التالي:

الشكل (02)



ومن خلال هذا الشكل نستنتج أن :

الـربح الجبـائي = الـربح المحـاسبي – الـتخفيضـات + الأعبـاء المرفوضـة

وبصفة خاصة يمكننا القول أنه لا يمكن تصور مراقبة القانونية الجبائيـة دون مراقبـة القانونيـة المحاسبية و العكس صحيح.

ثانيا : أعبـــاء المؤسسة الشـــروط العامة و الشـــروط الجبـــائية

1- الشروط العامة لقبول الأعباء من الناحية الجبائية

إن تحديد الأعباء الواجب خصمها من الوعاء الضريبي أمـــر يتعلـــق بالتشـــريع الجبـــائي و تفسيرات الدوائر المالية و لهذا فإن هناك بعض القواعد التي يمكن الاسترشاد بهـــا عنـــد تحديـــد الأعباء وهي :

- أن يكون العبء مرتبط بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة و لفائدتها.
- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدان حيث أن يكون أمرا احتماليا ، بل يجب أن يكون قد تم حدوثه فعليا، ومتى تحققت جدية العبء فليس من حق مصلحة الضرائب الاعتـــراض علـــى الأوجه التي استفادت منه.
- يجب أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة بحيث تقر القواعد الســليمة أن يكـــون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة تسهيلا لإثباتها و اعتمادها[1].
- أن يؤدي إلى تحقيق الأصول الثابتة للمؤسسة.
- أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية موضوع التكليف وهذا تماشيا مع مبدأ اســـتغلال السنوات المالية.
- أن يكون العبء متعلقا بنشاط خاضع للضريبة على الأرباح.
- أن تكون هذه الأعباء قد أنفقت في إنتاج الربح الخاضع للضريبة[2]

2- الشروط الجبائية من وجهة نظر المشرع الجبائي الجزائري

<u>الأعبـــــاء القابـــــلة للخصـــــم:</u>

أعباء دورة الاستغلال : وهي أعباء خاصة بدورة الاستغلال ونجد من بينها

E **<u>أعباء خاصة بالمشتريات</u>** : وهي متعلقة بالسلع و المواد الأولية التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورة استغلالها وهي تخص البضاعة المستهلكة أو المواد و اللوازم المستهلكة، ويمكن التسجيل المحاسبي فور الحصول على الفاتورة ومن انتظار

(1) د/خالد الخطيب ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية- دار الحامد الأردن 1998 ص: 193

(2) عبد الحليم كراجة – هيثم العبادي- المحاسبة الضريبية- دار الصفا الأردن 2000، ص:61

عملية التسديد مع تسجيل تكلفة الشراء مضافا إليها كل المصاريف الملحقة بها ومخفضا مختلف التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين[1].

وللتأكد من عملية الاستهلاك الحقيقي ينبغي الرجوع إلى التأكد من المخزونات عن طريق :

الإستهــلاك الحقيقي = مخــزون أول المدة + مشتريات السنة – مخزون نهاية المدة

E **مصاريف المستخدمين** : لكي تكون مقبولة جبائيا (أي قابلة) للخصم يجب توفر الشروط التالية[2] :

- أن يتعلق بعبء فعلي و ليس وهمي.
- أن يكون غير مبالغ فيها و المقارنة مع نوع العمل.
- أن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

مع الملاحظة أن أجر المستغل غير قابل للخصم بينما أجر زوجة المستغل أو زوجات أحد الأعضاء فهي قابلة للخصم.

E **الأعبـــــاء الاجتماعية** : توسعت عملية الخصم لشمل كل الأعباء المترتبة عن الاشتراكات الاجتماعية التي تدفع عن طريق المؤسسات في إطار أنظمة التقاعد و المترتبة عن الالتزامات القانونية

E العمولات، مكافآت عن السمسرة، الإنقاصات و الأتعاب و مختلف المكافآت الأخرى:

تعتبر قابلة للخصم غير أنه يشترط أن تكون مسددة ومرفقة بكشف ملحق بالميزانية الجبائية حيث يجب إظهار اسم المستفيد و عنوانه و المبلغ الذي تقاضاه.

E **الضـــرائب و الـــرسوم** : تعتبر قابلة للخصم إذا كانت متعلقة بالإستغلال و يجب أن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد و هي تخص الرسم على

---

(1) أ.خلاصي رضا : النظام الجبائي الجزائري الحديث-حياته الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر 2005 ص:46

(2) www.Impots –dz.org consulté le 02/02/2009.

النشاط المهني (TAP) و الرسم العقاري (TF) و حقوق الطابع (DT) وهذا باستثناء الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي.

غير أنه إذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة[1].

E **إيجار المحلات المهنية (مباني إدارية) و التجهيزات** : يعتبر مبلغ الإيجارات المهنية المستحقة أو الجارية خلال الدورة من بين الأعباء القابلة للخصم و يتضمن هذا المبلغ الإيجار و النفقات الملحقة به و التي تتحملها المؤسسة وفق عقد الإيجار غير أن هناك بعض الاستثناءات منه[2]ا:

- الإيجارات المدفوعة مسبقا.
- حق الدخول – ثمن العتبة

E **مصاريف التأمين** : تعتبر مصاريف التأمين قابلة للخصم إذا كانت موجهة لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة.

E **المصاريف المالية** : تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للمؤسسة و فوائد الديون و العروض المستعملة في تمويل النشاط المهني للمؤسسة، أو تلك المستعملة في شراء أو إنشاء هياكل مخصصة لممارسة النشاط المهني للمؤسسة.

غير أنه إذا كانت هناك مصاريف مالية متعلقة بقروض مقبوضة في الخارج فيشترط أن تكون مقرونة بوثيقة الاعتماد الخاصة و التحويل صادرة عن هيئة مالية مؤهلة (بنك الجزائر) و أن تكون مسجلة محاسبيا في سنة الاعتماد.

أعبـــــاء مختلفة : وهي تتكون من

× مصاريف النقل و التنقل : تعتبر مصاريف نقل العمال و التنقل المهني مصاريف قابلة للخصم.

× مصاريف الحماية و الرعاية و الرعاية ذات الطابع الرياضي و الثقافي: تعتبر قابلة للخصم ، غير أنه بخصوص المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية

---

(1) أنظر المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

(2) أ.خلاصي رضا ، مرجع سابق ص :48

الخاصة بالأنشطة الرياضية فإنه يجب إثباتها في حدود 10% من رقم السنة المالية و في حد أقصاه 10.000.000دج.

- مصاريف الإستقبال : تعتبر قابلة للخصم شريطة أن يتم إثباتها في حدود 1% من الربح الجبائي للسنة المالية الماضية و في حد أقصاه 375000دج.
- مصاريف الهدايا ذات الطابع الإشهاري : تعتبر هي الأخرى مصاريف قابلة للخصم إذا كانت تتمتع بخاصية إشهارية و في حدود 500دج للوحدة الواحدة.

- المبالغ المخصصة للإعانات و النزاعات لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني فهي قابلة للخصم مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 200.000دج سنويا.
- المبالغ المخصصة لترقيم المعالم الأثرية و المناظر التاريخية المصنعة و التحف الأثرية، إضافة إلى المبالغ المخصصة لتوعية الجمهور و تحسسيه في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي و المعنوي، وكذا أحياء المناسبات التقليدية المحلية، فهي قابلة للخصم.
- المبالغ المخصصة لتسيير المراقبة على البحث العلمي أو التقني تعتبر قابلة للخصم و تخصم من أرباح العام أو السنة المالية التي تم إيقاف فيها هذه المصاريف.
- المبالغ المخصصة للهبات التي يقدمها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المقيمون في المؤسسات المقيمة المعتمدة للبحث العلمي، أو الجمعيات ذات الطابع الخيري المصرح بمنفعتها العمومية، تعتبر مبالغ قابلة للخصم في حدود 1% من الدخل الخاضع للضريبة،غير أنه يجب أن يتم التصريح بها إلى الإدارة الجبائية و إذا كانت متعلقة و البحث العلمي فيجب أن يتم التصريح بها إلى المؤسسة الوطنية المكلفة بمراقبة البحث العلمي.

- مصاريف التسيير المختلفة : تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم و نذكر منها :
  - مصاريف اللوازم المكتبية.
  - مصاريف المستندات.
  - مصاريف المراسلات و الاتصالات.
  - مصاريف العقود و المنازعات.

أما بخصوص التنازل عن براءة الاختراع و علاقات الصنع و الطرق المختلفة فإن المشرع الجبائي حدد المصاريف في حدود 30% من ثمن البيع.

الإهتلاكـــــــــات :

كما هو معلوم أن الإهتلاك هو انخفاض قيمة عنصر نشيط الذي يطرأ على الأصول الثابتة العينية، وذلك على أثر استعماله أو مرور الزمن عليه، وحتى يتم قبول مخصصات الإهتلاك كأعباء يجب توفر الشروط التالية:

- أن يكون العنصر قابلا للإهتلاك.
- أن يكون العنصر مقيدا محاسبيا ضمن المؤسسة.
- أن يحسب أساس الإهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذا الرسم، و أن يكون الأساس متضمنا لكل الرسوم إذا كان المكلفين غير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة.
- يجب الانتباه إلى الحدود القصوى المفتوحة جبائيا عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم احتساب الإهتلاك على أساس 800.000دج إذا كانت هذه السيارة لا تشكل مصدرا أساسيا لرقم الأعمال.
- يجب أن تكون طريقة الإهتلاك واضحة، وقد حدد المشرع في المادة 174 الفقرة (1) من قانون الضرائب المباشرة على أن نظام الإهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيتات.

غير أن رخص للبنوك و المؤسسات المالية و الشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري تطبيق نظام الإهتلاك المالي للقرض عند حساب الإهتلاك الخطي أو التنازلي للأصول الثابتة على فترة تساوي مدة عقد الاعتماد الإيجاري

المــــؤونــــات :

هي تلك الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبنية بوضوح و التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية .

تربطها و تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 ولكي تضل كعبء قابل للخصم يجب توفر شروط الشكل و المضمون.

شروط الشكل :

- مسجلة محاسبيا.

- مسجلة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي.

شروط المضمون:

- تحديد طبيعة الخسارة و أن يكون التقدير غير مبالغ فيه.
- تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم.
- تكون الخسارة بداية في الدورة وتترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

- **العجـــز :Déficit**

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة فإنه يعتبر عبء يخصم من النتيجة الجبائية المحققة في السنة المالية (ﻥ +1)، و إذا كانت هذه النتيجة غير كافية تخصص في النتيجة المخصصة فـــي السنة المالية (ﻥ+2) إلى غاية السنة الخامسة الموالية لسنة تسجيل العجز

3- الشروط الجبائية من وجهة نظر المشرع الجبائي الفرنسي

3-1 تـــحليل مبدأ استقلالية السنـــوات المــــالية

الجدول رقـــــم (01)

تحليل أعباء السنة المالية (N)	مقبولة	غير مقبولة	أمثلة متطابقة
أعباء مثبتة و مسددة خلال الســـنة (N)	مقبولة		أجر شهر نوفمبر مثبت محاسبيا في 25 من نفس الشهر و مسدد فعليـــا في تاريخ 5/ديسمبر
أعباء مثبتة خلال السنة (N) وغير مسددة	مقبولة		تخصيص مبلغ مـــالي لاســـتهلاك الكهرباء خلال شهر ديســـمبر مـــن السنة (N)، غير أن الفاتورة كانـــت في شهر جانفي من (N+1)
أعباء مسددة و هي متعلقة بالســـنة المالية (N+1)		غير مقبولة	ايجار محل تجاري تم تسديد ثمنـــه في شهر نوفمبر مـــن الســـنة (N) وهو متعلق بالسنة المالية(N+1)

3-2 تحلـــيــل مـــراكـــز الأعبـــاء[1]

× **المشتريـــات : Les Achats** :(المشتريات المقبولة هي تلك المشتريات التي تمت خلال السنة المالية **(N)** سواءا كانت مسددة أو غير مسددة وهي تضم تكلفة الشراء مضافا إليهـــا

(1) Emmenuel Disle et Jacques SARAF, Droit fiscal 2006/2007 Dunod, Paris,2006 , P:178,179.

المصاريف الأخرى (مصاريف النقل + التأمين +حقـوق الجمـارك) ومخفضـا منهـا التحقيقات المحترفة من طرف الموردين.

× **الخدمـات الخـارجية** :**Les Services Exterieurs** : فهي مقبولة وهي متعلقة بـ:

- الإيجار و التكاليف الإيجارية.
- تكاليف الصيانة و التصليحات.
- تكاليف الدراسات و الأبحاث،وهنا لابد مـن التمييـز مـابين مرحلة البحث و مرحلة التطوير

* وفي مرحلة البحث فإن تكاليف هذه المرحلة يجب أن تسجل محاسبيا كأعباء أما فـي مرحلـة التطوير فإن هذه التكاليف تستطيع تسجيلها محاسبيا ضمن أصول المؤسسة و ينصرف هذا الأمر عن تكاليف إيجار أو شراء (البرمجيات) و تكاليف إنشاء موقع إلكتروني و تطويره.

- مصاريف التأمينات.
- تفويضات الوساطة (السمسرة) و الأتعاب.
- تكاليف الإشهار و الهدايا ذات الطابع الإشهاري.
- مصاريف التنقل و المهمات و الاستقبال.
- الضرائب و الرسوم المرتبطة أساسا بالاستغلال و هي مدرجة

في الجدول التالي :

الجدول رقم (02)

الضرائب القابلة للخصم	**الضرائب غير القابلة للخصم**
- الرسم على الأجور - الرسم على التمهين - مساهمات أرباب العمل لتشجيع البناء	- الضرائب على الدخل - **CSG** بنسبة 2.4% - **CRDS** : 0.5%

- الرسم على النشاط المهني - الرسم التقاطعي (قسمة السيارة) - الرسم على عقود التأمين - مساهمات التكوين المتواصل - CSG بنسبة 5.1% - الرسوم العقارية	- الضرائب المتضمنة في القيمة الأصلية للعقارات

المصدر: **Emmenuel Disle et Jacques SARAF, Droit fiscal Dunod, Paris,2006, P:183**

غير أنه بخصوص مختلف العقوبات المتعلقة بالوعاء أو التحصيل فهي غير قابلة للخصم.

- مصاريف المستخدمين ويجب أن تكون متعلقة بعمل فعلي و غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل.

غير أن أجر المستغل الفردي و شركاء الشركات الأشخاص غير قابل للخصم.

- المصاريف المالية فهي قابلة للخصم خاصة إذا كانت الفوائد مترتبة عن ديون كانت لفائدة المؤسسة و مسجلة محاسبيا.
- الهبـــات
- الإهتـــلاكات :

مخصص الإهتلاك يعتبر عبئا قابلا للخصم من الأساس الخاضع للضريبة وقد أعطاه المشروع الفرنسي مفهوم الإهتلاك القابل للخصم جبائيا Amortissement Fiscalement Déductible[1]

ولكي يقبل مخصص الإهتلاك كعبء قابل للخصم يجب توفر الشروط الشكل و المضمون التالية:

شـــروط الشكـــل:

* يجب أن يطبق على عناصر الأصول النشيطة.

* يجب أن يحسب على أساس لا يتضمن المصاريف المالية.

* يجب أن لا يكون مبالغا فيها.

شـــروط المضمون:

* أن يكون مسجلا محاسبيا.

* أن يكون مدونا على جدول الإهتلاكات.

---

[1] Patrick Mykita, Chérif-Jacques Allati ,fiscalité de l'entreprise, Foucher,Paris..2006 P:12

و في ما يلي الجدول التجميعي لمختلف طرق الإهتلاك الجبائي كما حددها المشرع الجبائي الفرنسي.

الجدول رقم (03)

العناصر القابلة للاهتلاك	الإهتلاك الجبائي
السيارات السياحية Voitures de Tourisme	أساس الإهتلاك الجبائي القابل للخصم محدد كما يلي: - 18300€ بالنسبة للسيارات السياحية المستعملة منذ تاريخ 1996/11/01. - 9900€ بالنسبة للسيارات المشتراة ابتداءا من 2006/01/01 و المستعملة ابتداءا من تاريخ 2004/06/01 و للغاز الكربوني أكبر من 200غ/كلم
السلع الكمالية Biens "somptuaires"	لاتوجد أية تخفيضات
أدوات معطاة كإيجار من طرف المؤسسة لأحد المستخدمين أو أحد المسيرين	مخصص لاهتلاك محدد على أساس ثمن لإيجار مضافا إليه المرايا العينية المصرح بها و مخفضا منه مختلف الأعباء المرتبطة بهذا المنقول
البرمجيات المشتراة Logiciels acquis	إهتلاك استثنائي لمدة 12 شهرا
- أدوات موجهة للاقتصاد في الطاقة - أدوات مضادة للتلوث - أدوات موجهة لمكافحة الضوضاء - نهائيات مستقلة للانترنيت بواسطة القمر الاصطناعي. - سيارات كهربائية - سيارات مستعملة للغاز الطبيعي - سيارات مستعملة لغاز البترول - بعض التجهيزات الخاصة لتشغيل السيارات المذكورة أعلاه بإمكان أن تكون موضوع إهتلاك استثنائي منفصل.	الأدوات الموجهة للاقتصاد في الطاقة و تجهيزات انتاج الطاقة المتجددة المشتراة بين 2001/01/01 و 2007/01/01 يمكن ان تكون قابلة للإهتلاك باستخدام معاملات الإهتلاك.(التصاعدي) المثبتة في 2 أو 2.5 أو 3 إهتلاك استثنائي على مدة 12 شهر ضمن حد أقصاه السقف المحدد للسيارات السياحية - 18300€: للسيارات السياحية المستعملة منذ 1996/11/01 - 9900€: بالنسبة للسيارات الملوثة المشتراة إبتداءا من 2006/01/01 و التي كانت قد استعملت منذ 2004/06/01.
- مقولات مشتراة أو منشأة بمساعدة بعض التجهيزات	أساس الإهتلاك مضافا إليه نصف مبلغ المردود.
عقارات مخصصة للبحث في مكافحة تلوث البيئة المكتملة قبل تاريخ 1999/12/31	ال.....الأول مضافا إليه 50% من القيمة الأصلية

المصدر: **Emmenuel Disle et Jacques SARAF, fiscalité Pratique ; Dunod, Paris,2006, P:76**

المـؤونـات: Les Provisions

في هذا الإطار يمكن إدراج الجدول التالي الذي يلخص أهم مخصصات المؤونات القابلة للخصم و غير قابلة للخصم

الجدول رقم (04)

مقبولة للخصم أو غير مقبولة	المؤونـــــات
 مقبــــولة مقبــــولة	مؤونات مخصصة: * وجود تناقص تضارب * إعطاء ضمانات للزبائن
 غير مقبــولة غير مقبــولة	مؤونـــــات مخصصة : * العقوبات و عراضات ضريبية * لتغطية خسارة نفقة
 مقبــــولة	مؤونـــــات مخصصة : * عطلة مدفوعة الأجر
غير مقبــولة	* للطرد من العمال لأسباب اقتصادية
مقبــــولة	* مؤونـــــات مؤسسة قانونا

العجـــز : Déficit :

إن المؤسسة التي تحقق عجزا في سنة مالية معفية فإنه وطبقا لقانون الماليــة لســنة 2004 يرحل إلى السنوات اللاحقة ويخصم من النتيجة الجبائية خلال الخمس السنوات إبتداءا مــن ســنة لتحقيق العجز و في حالة تطبيق هذا فإنه تلغى الإهتلاكات المؤجلة خلال فترة تسجيل العجز[1].

ثالثا :_نتائـــج المقــارنة فـــي بعــض مــراكز الأعبــاء

- إن التحكم في التسيير الجبائي للأعباء في مختلف المراكز يمتاز بالتدقيق و التحليــل فـــي النظام الجبائي الفرنسي أكثر منه في النظام الجبائي الجزائري، هذا مع العلــم أن هنـــاك اختلافا بين النظامين المحاسبيين المطبقين.
- هناك تطابق واضح في الشروط العامة لقبول الأعباء القابلة للخصم.

[1] G.Sauvageot, P.A-Leveau, la fiscalité, Nathan ; France ,2006 P:90

- بخصوص تحليل مركز الخدمات الخارجية فالبرعم من توحيد الشروط العامة إلا أن هناك اختلاف واضح ينفرد له النظام الجبائي الفرنسي فيما يخص:

* أعبـــاء الدراسات و الأبحاث حيث فرق مابين مرحلتي البحث و التطوير غير أنـــه يمكن أن نسجل محاسبيا، شراء أو إيجار برمجيات أو موقع إلكتروني.

* الضرائب و الرسوم : حيث أعتبر كل الضرائب و الرسوم قابلة للخصـــم باســـتثناء ضرائب الدخل و مساهمتي (**CRDS,CGS**) إضافة الى الضرائب المتضمنة القيمة الأصـــلية للعقارات.

- بخصوص الإهتلاكـــات

فالبرعم من التشابه في الشروط الشكلية و الشروط الموضوعية فإن النظام الجبائي الفرنســـي فصل الإهتلاك الجبائي بكل أنواع السيارات السياحية منذ تاريخ شرائها إلى استعمالها إلـــى نـــوع الوقود المستعمل، إضافة إلى ذلك فصل في إهتلاك الأدوات الموجهة للاقتصـــاد فـــي الطاقـــة و المضادة للتلوث و كذا النهائيات المستقبلة للانترنيت بواسطة القمر الصناعي

- بخصوص المؤونـــات و العجز فما يمكن تسجيله هو التطابق إلى حد ما بين النظـــامين إلا في بعض الاستثناءات المتعلقة بالنظام الجبائي الفرنسي.

و الملاحظ أن المشرع الجبائي الفرنسي يركز على دور الضرائب و الرسوم في مكافحة التلـــوث البيئي و لهذا نجده يفرق بين أنواع السيارات السياحية من حيـــث تـــاريخ الاســـتعمال و الوقـــود المستعمل الأمر الذي أغفله المشرع الجبائي الجزائري وهذا عند حساب مخصصات الإهتلاكات.

وكنتيجة أساسية يمكننا القول بان المشرع الفرنسي وضع قواعد واضحة ومفصلة يتم من خلالهـــا التحكم الجيد في تسيير الأعباء من الناحية الجبائية ومن ثم تسهيل صنع القرار ، ولهذا فانه يجب الاستعانة بهذه الإجراءات الجبائية المفصلة في النظام الجبائي الجزائري ووضعها فـــي متنـــاول صناع القرار، إن على المستوى الكلي او على المستوى الجزئي . خصوصا وان النظام الجبـــائي الفرنسي يمتلك رصيدا في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، وكذلك في تقييم الأصول المعنويـــة للمؤسسة .

رابعا : الاستشارة الجبـــائية و أهميـــة صنع القـــرار

1- بيئة عمل المستشار الجبائي و أداء المؤسسة

اتجهت بعض الدراسات الحديثة في مجال محاسبة الضرائب التي تناولت تحليل و اختيار أثر العوامل المرتبطة ببيئة عمل المستشار الجبائي في الرفع من كفاءة أداء المحاسبة المهنية و مدى تأثيرها على التسيير الجبائي للمؤسسة، فهناك من يدعو إلى أسلوب تعيين المستشار الجبائي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و هناك من يدعو إلى أسلوب استئجار الاستشارة الجبائية من قبل المكاتب الخاصة ، و هناك من يدعو إلى الجمع بين الأسلوبين.

و أمام هذا الاختلاف قام " **Browman & Mikcsell** " بدراسة تجريبية استهدفت اختبار فرضية موادها أن تعتبر المستشار الجبائي داخل الهيكل الوظيفي للمؤسسة، يدعم كفاءته المهنية و تريد من انتظام أدائه للخدمات الضريبية و قد تمت الدراسة في ولاية **(Virginie)** حيث يوجد عدد من الشركات تحصل على الخدمات الضريبية عن طريق وظيفة استشارية داخل الهيكل الوظيفي، كما يوجد عدد آخر من الشركات يعتمد على هذه الدراسة إلى أن طبيعة الانتماء الوظيفي لمستشار الجباية تظهر كمتغير مؤثر في اتساق و حكمة و كفاءة أدائه خلال الممارسة المهنية في المجال الضريبي.[1]

هذا من جهة و من جهة أخرى أوضحت الدراسة التي قام بها "**Mikcsell** " التي أجراها على عينة من الشركات وفي ولاية **(Indina)** أن اسلون استئجار الخدمات الضريبية من قبل مكاتب خاصة يزيد من اتساق و انتظام و كفاءة أداء المهام الضريبية، ذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون في استقلالية تامة و لا تحدث أية مشاكل بينه و بين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها، كما أن المكاتب الخاصة تتنافس في ما بينها مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات و الارتقاء بجودتها و هذه العوامل تعمل في النهاية على تحقيق مصلحة المؤسسة.[2]

2- مقومات جودة الاستشارات الجبائية

يرى الدكتور سمير سعد مرقص أستاذ المحاسبة و الضرائب بالجامعة الأمريكية بمصر أن تحقيق جودة الاستشارات الضريبية يعتمد على العناصر التالية[3]:

---

(1) هدى عبد الغني سيد محمود -دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في كفاءة المحاسب الضريبي في مصر - رسالة ماجستير غير منشورة-كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ،2006 ص :17

(2) هدى عبد الغني سيد محمود ، مرجع سابق ص : 18

(3) د/سمير سعد مرقص- معيار جودة أداء الاستشارات الضريبية- مجلة المحاسب- العدد 2004/24-ص :19 جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية.

- العناصر المتعلقة بالمزاولين للمهنة و هي ترتبط أساسا بشروط التأهيل العلمي و العملي، و التخصص و التدرج المهني.
- العناصر المتعلقة بالعلاقة مع العملاء و هي ترتكز على الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني، إضافة إلى البحث عن رضا العملاء.
- العناصر المتعلقة بأداء الاستشارات و فيها يجب أن يبذل مراقب الحسابات أقصى عناية مهنية ممكنة في المهام الموكلة إليها، و أن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط بل يجب عليه التحذير المبكر.

3- أثـر الاستشـارة الجبائية على عملية صنع القـرار

يتضح كما سبق أن نجاح المؤسسة في عملية اتحاد القرار يتوقف إلى حد ما على الاستشارة الجبائية مهما كان الأسلوب المختار في تعيين هذا المستشار، و في الواقع فإن المؤسسة الجزائرية لم تصل بعد إلى ضرورة الاعتماد على المستشار الجبائي كأحد الفاعلين في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة و ما هو مطبق فإن مكاتب المحاسبة هي التي تتولى االإستشارة الجبائية تماشيا مع المهام المحاسبية الأخرى و لاشك أن هذا الرابط الوظيفي بين المحاسبة و الضريبة لا ينبغي أن يستأثر المحاسب بهذه المهمة لوحده فلقد دلت التجارب أن بعض المحاسبين يضطرون أحيانا إلى التنحي و التخلي عن مسؤولياتهم خاصة إذا ما أخضعت المؤسسات المتعاقدين معها إلى مراجعة جبائية من قبل مصالح الضرائب.

<u>خلاصـة</u>

إن المؤسسة مجبرة على التكيف مع محيطها الخارجي بكل متغيراته خصوصا ما تعلق منها بالجانب المالي، و تعد الجباية أحد ركائز هذا الجانب لارتباطها بشكل مباشر بعملية صنع القرار في المؤسسة.

و لذلك فالمؤسسة بعد استكمال الإجراءات القانونية وجب عليها التقيد بالالتزامـــات الجبائيـــة للتصدي لمختلف التأثيرات التي يحدثها التشريع الجبائي من قبيل إيداع التصـــريحات الشـــهرية و السنوية و الاستعداد للمراجعة الجبائية التي تهدف إلى مراجعة أعباء المؤسسة، وقد تجد نفسها أمام خيار الاستعانة بالمستشار الجبائي للتقليل من آثار تطبيقات القانون الجبائي.

أولا : المراجع باللغة العربية

1- خالد الخطيب – الأصول العلمية في المحاسبية الضريبية – دار الحامد الأردن 1998.

2- عبد الحليم كراجة – هيثم العبادي، المحاسبية الضريبية – دار الصف الأردن 2000.

3- رضا خلاصي – النظام الجبائي الجزائري الحديث – جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين – الجزء الأول – دار هومة – الجزائر 2005.

4- بوعلام ولهي – أثر مرد ودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر - رسالة ماجستير غير منشورة- جامعة الجزائر 2004.
5- رضا خلاصي – المراجعة الجبائية، تقديمها ومنهجيتها- رسالة ماجستير غير منشورة – جامعة الجزائر 2000.
6- هدى عبد الغني سيد محمود – دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في كفاءة المحاسب الضريبي- رسالة ماجستير غير منشورة- كلية التجارة – جامعة الإسكندرية – مصر 2006.
7- مجلة المحاسب العدد 2004/24 ، جمعية المحاسبين و المراجعين المصريين.
8- قانون المالية لسنة 2008.

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

1- Emmanual – Disle – Jacques, Droit fiscal ; Dunod, Paris,2006.
2- Patrick, Mykita, Cherif Jacques, Allati -Fiscalité de l'entreprise - Foucher- Paris 2006.
3- G.Sauvageot, P.A. Leveau, La fiscalité ; Nathan ,France ,2006.
4- www.Impot-dz.org.